



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	16682.720717/2019-06
ACÓRDÃO	3201-011.908 – 3ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	19 de junho de 2024
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	EMBRATEL TVSAT TELECOMUNICACOES SA
RECORRIDA	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico - CIDE

Período de apuração: 01/01/2015 a 31/12/2015

CIDE-ROYALTIES. REMESSA DE ROYALTIES PARA RESIDENTE OU DOMICILIADO NO EXTERIOR - INCIDÊNCIA

A remessa ao exterior, a qualquer título, de rendimentos da exploração de direitos autorais classificados como royalties constitui fato gerador da CIDE. Para efeito de incidência da Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico (CIDE), a expressão “royalties, a qualquer título” abrange “rendimentos de qualquer espécie decorrentes do uso, fruição, exploração de direitos”, em observância ao art. 22 da Lei no 4.506/1964 e ao parágrafo único do art. 3º da Lei no 10.168/2000.

CIDE ROYALTIES. DIREITOS AUTORAIS. INCIDÊNCIA.

Os rendimentos decorrentes da exploração de direito autoral classificam-se como royalties, salvo se recebidos pelo autor ou criador da obra. A autoria necessariamente recai sobre a pessoa natural que cria o bem ou a obra, não sendo considerado o autor a pessoa jurídica detentora dos direitos.

CIDE-REMESSAS. DECRETO REGULAMENTAR. RELAÇÃO. CARÁTER NÃO EXAUSTIVO.

O texto do Decreto no 4.195/2002 não esgota a disciplina das hipóteses de incidência da CIDE-Remessas, constante no art. 2º da Lei no 10.168/2000, e, portanto, não exclui a incidência prevista em lei para situações não elencadas expressamente em seu art. 10.

CIDE-REMESSAS. CONDECINE. EXIGÊNCIA CONJUNTA. POSSIBILIDADE.

É possível a exigência tanto de CIDE-Remessas quanto de CONDECINE, cada qual em seu âmbito de incidência, e a exigência conjunta de ambas, no

caso pontual de operação que atenda, simultaneamente, as regras de incidência estabelecidas para as duas contribuições.

CIDE-REMESSAS. BASE DE CÁLCULO. REAJUSTAMENTO. IRRF. INCLUSÃO.

Nos termos da Súmula CARF nº 158, compõe a base de cálculo da CIDE-Remessas o Imposto de Renda Retido na Fonte incidente sobre valores pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos, a cada mês, a residentes ou domiciliados no exterior, ainda que a fonte pagadora assumam o ônus financeiro do imposto retido.

PAÍSES SIGNATÁRIOS DE TRATADOS INTERNACIONAIS PARA EVITAR A DUPLA TRIBUTAÇÃO. CIDE. INAPLICABILIDADE.

Os tratados internacionais para evitar a dupla tributação são aplicados em impostos idênticos ou semelhantes que forem posteriormente introduzidos no país contratante, o que não abrange as contribuições, no presente caso, a CIDE - Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico, por possuir natureza jurídica diversa.

Os pagamentos são enquadrados conforme o Acordo ou Convenção Internacional para evitar dupla tributação entre países signatários, e como a matéria neles tratada compreende especificamente o Imposto sobre a Renda e Capital, não se aplicam à Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em negar provimento ao Recurso Voluntário, vencida a conselheira Flávia Sales Campos Vale, que lhe dava provimento.

Assinado Digitalmente

MÁRCIO ROBSON COSTA – Relator

Assinado Digitalmente

HÉLCIO LAFETÁ REIS – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Marcelo Enk de Aguiar, Marcio Robson Costa, Flavia Sales Campos Vale, Helcio Lafeta Reis (Presidente).

RELATÓRIO

Nos termos do acórdão de e-fls. 706 a 720 a Delegacia Regional de Julgamento, por ocasião do julgamento das Manifestações de Inconformidade, relatou os fatos seguintes que serão reproduzidos:

Por meio do Auto de Infração, às folhas 579 a 585, é exigida da interessada acima qualificada a importância de R\$ 32.058.270,49 a título de Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico – CIDE, acrescida de multa de ofício de 75% e de juros de mora.

A exigência refere-se a fatos geradores ocorridos no ano-calendário 2015.

Do relato da fiscalização

No “Termo de Verificação Fiscal” (f. 558 a 578), a autoridade atuante revela que a contribuinte tem como objeto social a “operação, exploração e prestação de serviços de telecomunicações, incluindo sem limitação serviços de transmissão de TV paga”.

Da auditoria feita junto à documentação mantida pela contribuinte, a autoridade atuante revela que a contribuinte realizou pagamentos ao exterior a título de *royalties* em contrapartida à exploração de direitos de forma a garantir a execução de suas atividades no mercado de televisão aberta. Assevera que, todavia, a contribuinte não declarou em DCTF, nem recolheu as importâncias que seriam devidas a título de Cide sobre pagamentos de direitos autorais a diversos fornecedores residentes/domiciliados no exterior efetuados ao longo do ano-calendário de 2015. Fundamenta a exigência no § 2º do art. 2º, da Lei nº 10.168, de 2000.

Da impugnação

A contribuinte teve ciência do auto de infração no dia 27/11/2019 (f. 595).

Inconformada, em 27/12/2019, a autuada apresentou a impugnação de f. 601 a 629, na qual discorre inicialmente sobre os fatos e a legislação aplicável (itens 1, 2 e 2.1).

No item “**3.2. Da não incidência de CIDE-Royalties sobre as remessas relativas ao licenciamento de conteúdo de programação. Inexistência de previsão legal a tanto. Do caráter taxativo do art. 10 do Decreto nº 4.195/02**”, alega que as remessas relativas ao licenciamento de conteúdo audiovisual não sofrem a incidência da CIDE-Royalties, tendo em vista que tais valores não estão elencados no art. 10 do Decreto nº 4.195, de 2002. Assevera que os decretos são fontes de normas inseridas no sistema jurídico para, em regra, promover a fiel execução das

leis (art. 84, IV, CF/88). Conclui então que a orientação do Poder Executivo impõe sim limitação às hipóteses de incidência tributária passíveis de serem construídas a partir da lei editada pelo Poder Legislativo.

No item **“3.3 Ainda sobre a taxatividade do art. 10 do Decreto nº 4.195/02. Do interesse do legislador em assegurar a referibilidade da CIDE-Royalties, como medida assecuratória de sua própria constitucionalidade”**, alega que para se aferir a legitimidade da CIDE ora discutida, há de restar evidenciados: (a) o impacto negativo, ainda que em tese, da atividade exercida pela impugnante (licenciamento de conteúdo audiovisual, em contratos no exterior) sobre o desenvolvimento tecnológico brasileiro; (b) correlação lógica entre a intervenção proposta (ou seja, criação Cide-Remessas) e os referidos impactos negativos; e (c) a potencialidade de referida intervenção como medida de neutralização dos impactos negativos da atividade da impugnante. Nega que sua atividade tenha impacto prejudicial ao desenvolvimento tecnológico brasileiro, ou que o produto da arrecadação seja destinado à neutralização dos supostos efeitos prejudiciais ao desenvolvimento tecnológico brasileiro. Sustenta, assim, que deve ser reconhecido o caráter taxativo (*numerus clausus*) das hipóteses de incidência da Cide-Royalties constantes do art. 10 do Decreto nº 4.195, de 2002, de forma a enquadrá-la no escopo constitucional conceitualmente delimitado das contribuições interventivas.

No item **“3.4. Da não caracterização como royalties das remessas efetuadas para o exterior com o objetivo de remunerar a disponibilização de conteúdo próprio das operadoras”**, alega que em relação ao conteúdo produzido pelas programadoras estrangeiras (conteúdo próprio), os valores remetidos não têm natureza de *royalties*, já que pagos ao criador da obra, nos termos do art. 22, “d” da Lei nº 4.506/64 (LDA). Assevera que a pessoa jurídica, enquanto criadora, é titular dos direitos autorais e, por isso, os valores remetidos visam remunerá-la, e não remunerar a exploração de trabalho alheio. Ressalta que, segundo o art. 5º, VII, “h”, da LDA, considera-se obra coletiva a *“criada por iniciativa, organização e responsabilidade de uma pessoa, física ou jurídica, que a publica sob seu nome ou marca e que é constituída pela participação de diferentes autores, cujas contribuições se fundem numa criação autônoma”*.

No item **“3.5. Do bis in idem entre a CIDE-Royalties e a CONDECINE, bem como da existência de contribuições ao FUST e do FUNTTEL. Contribuições destinadas à atividade específica da Impugnante. Do respeito à referibilidade”**, alega que a cobrança cumulativa da CIDE–Royalties e da CONDECINE implica em *bis in idem*, o que é vedado pelo ordenamento jurídico brasileiro. Admite, tão-somente, a incidência da CONDECINE que é tributo mais específico, que guarda referibilidade com o setor audiovisual, bem como a preexistência de outras contribuições destinadas especificamente ao setor de telecomunicações, ou seja, o FUST e o FUNTTEL.

No item “**3.6. Sucessivamente. Não há incidência de CIDE sobre remessa de valores ao exterior quando há Tratados Internacionais para evitar a bitributação, os quais são aplicáveis inclusive às contribuições**”, alega que, dentre as exigências de CIDE-Royalties sobre remessas relativas à licenciamento de conteúdo audiovisual, estão aquelas feitas à Espanha, Portugal, França e Japão, mas a exigência de CIDE sobre tais remessas é indevida porque o Brasil e estes países são signatários de acordos para evitar a dupla tributação e tais acordos limitam a competência brasileira para tributar receita. Sustenta que a Cide é similar ao imposto de renda, de modo que se sujeita também aos tratados.

No item “**3.7. Sucessivamente. Da impossibilidade de inclusão do IRRF e da Condecine na base de cálculo da CIDE-Royalties**”, alega que a inclusão do IRRF na base de cálculo da CIDE-Royalties é manifestamente indevida, tendo em vista a inexistência de dispositivo legal que determine a sua inclusão e o fato de o IRRF não representar valor remetido ao exterior, mas recurso direcionado à União. Assevera que o mesmo se diz da CONDECINE, com destinação específica ao Fundo Nacional de Cultura – FNC, não consistindo remuneração paga ao residente ou domiciliado no exterior. Ressalta que o IRRF e CONDECINE não estão incluídos na hipótese de incidência da CIDE, evidenciando a ilegalidade da exigência.

No item “**4. DO PEDIDO**”, reitera os argumentos de defesa e requer que as intimações sejam feitas em nome de advogado, conforme identificação.

É o relatório.

A referida impugnação foi julgada improcedente com a seguinte ementa:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO DE INTERVENÇÃO NO DOMÍNIO ECONÔMICO - CIDE

Período de apuração: 01/01/2015 a 31/12/2015

CIDE-ROYALTIES. DIREITOS AUTORAIS. INCIDÊNCIA.

Os rendimentos decorrentes da exploração de direito autoral classificam-se como *royalties*, salvo se recebidos pelo autor ou criador da obra. A autoria necessariamente recai sobre a pessoa natural que cria o bem ou a obra, não sendo considerado autor a pessoa jurídica detentora dos direitos.

ARGUIÇÃO DE ILEGALIDADE E INCONSTITUCIONALIDADE. INCOMPETÊNCIA DAS INSTÂNCIAS ADMINISTRATIVAS PARA APRECIÇÃO.

As autoridades administrativas estão obrigadas à observância da legislação tributária vigente no País, sendo incompetentes para a apreciação de arguições de inconstitucionalidade e ilegalidade de atos legais regularmente editados.

PAÍSES SIGNATÁRIOS DE TRATADOS INTERNACIONAIS PARA EVITAR A DUPLA TRIBUTAÇÃO. CIDE. INAPLICABILIDADE.

Os tratados internacionais para evitar a dupla tributação são aplicados em impostos idênticos ou semelhantes que forem posteriormente introduzidos no país contratante, o que não abrange as contribuições, no presente caso a CIDE -

Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico, por possuir natureza jurídica diversa.

CIDE. BASE DE CÁLCULO. IRRF.

O imposto de renda na fonte devido pelo beneficiário, cujo ônus tenha sido assumido pela pessoa jurídica detentora da licença de uso, compõe a base de cálculo da Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico, por integrar o valor da remuneração paga.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Inconformado com a decisão o contribuinte ingressou com Recurso Voluntário (e-fls. 731/777, requerendo a reforma do julgado, alegando em síntese os mesmos argumentos da Manifestação de inconformidade.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **MÁRCIO ROBSON COSTA**, Relator

O recurso voluntário é tempestivo e, portanto, dele tomo conhecimento.

Conforme já exposto no relatório, o presente processo trata de auto de infração devido ao não recolhimento da CIDE sobre as remessas para o exterior para pagamento de royalties. Concluiu a fiscalização que o contribuinte ao realizar pagamentos ao exterior (royalties), para residente/domiciliado no exterior, com o fim de ter o direito de utilização de obras, tendo como contrapartida à exploração de direitos autorais, de forma a garantir a execução de suas atividades no mercado de televisão aberta, deveria ter recolhido a importância a título de CIDE nos termos do § 2º do art. 2º da Lei 10.168/2000.

Após tratar da síntese da autuação o contribuinte insurgiu-se contra as razões da decisão proferida pela Delegacia Regional de Julgamento, apresentando os tópicos que a seguir serão expostos em conjunto com os trechos da decisão de piso acerca do assunto.

Mérito.

No mérito, inicialmente, a recorrente trata do rol previsto no artigo 10 do Decreto n.º 4.195/02, que no seu entender é taxativo e não prevê a incidência sobre “*licenciamento de conteúdo de programação*”. Vejamos os destaques do Recurso.

3.1. – Não incidência de CIDE-Royalties sobre as remessas relativas ao licenciamento de conteúdo de programação. Inexistência de previsão legal a tanto. Taxatividade do art. 10 do Decreto nº 4.195/02.

(...)

Ocorre que, após a edição da Lei nº 10.332, foi editado o Decreto nº 4.195, de 11.04.2002 pelo “PRESIDENTE DA REPÚBLICA, no uso das atribuições que lhe confere o art. 84, incisos IV e VI, alínea ‘a’, da Constituição, e tendo em vista o disposto na Lei nº 10.168, de 29 de dezembro de 2000”, o Decreto nº 4195, de 11.04.2002.

Dispõe, por sua vez, o art. 10 do referido Decreto nº 4.195/02: (...)

Em resumo didático, prevê o dispositivo: a contribuição incidirá sobre as importâncias remetidas a residentes ou domiciliados no exterior, a título de ‘royalties’ ou remuneração, previstos nos contratos que tenham por objeto as materialidades objetivamente elencadas. A partir daí, lista os 05 (cinco) objetos contratuais sobre os quais incidirá a CIDE-Remessa.

(...)

Complementa a recorrente ainda que:

3.4. Ainda sobre a taxatividade do art. 10 do Decreto nº 4.195/02. Do interesse do legislador em assegurar a referibilidade da CIDE-Royalties, como medida assecuratória de sua própria constitucionalidade.

(...)

No presente caso, contudo, pode-se concluir que:

a) a atividade autuada não tem qualquer impacto prejudicial ao desenvolvimento tecnológico brasileiro. Como acima esclarecido, toda a tecnologia utilizada pela Recorrente para a transmissão do conteúdo licenciado do exterior já é dela; logo, simplesmente não há que se falar em importação/transferência de tecnologia. Observe-se que o mesmo não se pode dizer de cada uma das 05 hipóteses de incidência previstas pelo art. 10 do Decreto nº 4.195/02 (a evidenciar a legítima e louvável intenção do Presidente da República em especificar as hipóteses de incidência da CIDE, garantindo sua constitucionalidade;

b) em decorrência, não restou evidenciada a relação entre a CIDE-Royalties (intervenção proposta) e eventuais impactos prejudiciais ao desenvolvimento tecnológico brasileiro (distorção que se buscava corrigir);

c) Logo, a CIDE-Royalties sobre contratos de licenciamento de conteúdo é de todo indiferente e insignificante enquanto medida de intervenção no domínio econômico, como forma de promoção do desenvolvimento tecnológico brasileiro.

Por esses motivos, como lecionam SACHA CALMON e ANDRÉ MENDES MOREIRA, admitir a interpretação meramente exemplificativa das hipóteses supra referidas – a permitir a incidência da contribuição sobre as remessas em discussão – seria o mesmo que legitimar a incidência do tributo sobre fatos alheios à intervenção pretendida, o que deturparia frontalmente a natureza da contribuição,

transformando-a em verdadeiro imposto de arrecadação vinculada, ao arrepio do art. 167, IV da CF.

Pode-se afirmar, portanto, que a Fiscalização está a exigir da Recorrente vultosos valores sem qualquer justificação jurídica a tanto. Comprova tal afirmação também, o fato de o produto da arrecadação ora contestada simplesmente não ser destinado à neutralização/correção dos supostos efeitos prejudiciais ao desenvolvimento tecnológico brasileiro, que adviriam da atividade exercida pela Recorrente. (...)

Sobre o tema, a DRJ concordou com a fiscalização, concluindo o seu voto nas seguintes palavras:

(...)

Todavia, o art. 2º da Lei nº 10.168, de 2000, define como fato gerador da CIDE, quaisquer transferências de valores ao exterior a título de royalties. O instrumento primário, introdutor da obrigação tributária principal é a Lei, nos termos dos arts. 97, 98 e 99 do Código Tributário Nacional.

O art. 99 do CTN é cristalino ao definir o alcance dos decretos em função das leis em que sejam expedidas. Entender que o Decreto nº 4.195, de 2002 possui o poder de limitar o alcance da Lei não pode ser a interpretação a ser dada nesta situação. O decreto é instrumento de disciplinamento da Lei e não o contrário. O decreto somente pode disciplinar o conteúdo legal, jamais poderia servir de instrumento para alterar as disposições do fato gerador da CIDE, reduzindo o seu alcance, por meio de um artigo em que delimitaria as situações a serem consideradas para o fato gerador. (...)

Conforme aqui exposto, a recorrente defende que as remessas foram realizadas para pagamento de *“licenciamento de conteúdo de programação”*, e que não há previsão no art. 10 do Decreto nº 4.195/02 para contratos dessa espécie.

Nesse aspecto compartilho do entendimento de que a previsão contida no art. 10 do Decreto nº 4.195/02 apresenta rol meramente exemplificativo, não sendo possível que norma inferior (o Decreto) restrinja o alcance da lei, que define que a CIDE incide sobre royalties de *“qualquer natureza”*. Assim vale repisar o que dispõe o § 2º do art. 2º da lei no 10.168/2000:

Art. 2º Para fins de atendimento ao Programa de que trata o artigo anterior, fica instituída contribuição de intervenção no domínio econômico, devida pela pessoa jurídica detentora de licença de uso ou adquirente de conhecimentos tecnológicos, bem como aquela signatária de contratos que impliquem transferência de tecnologia, firmados com residentes ou domiciliados no exterior. (...)

§ 2º A partir de 1º de janeiro de 2002, a contribuição de que trata o caput deste artigo passa a ser devida também pelas pessoas jurídicas signatárias de contratos que tenham por objeto serviços técnicos e de assistência administrativa e semelhantes a serem prestados por residentes ou domiciliados no exterior, bem

assim pelas pessoas jurídicas que pagarem, creditarem, entregarem, **empregarem ou remeterem royalties, a qualquer título, a beneficiários residentes ou domiciliados no exterior.** (Redação da pela Lei nº 10.332, de 2001)

Nesse mesmo sentido é o Acórdão n.º **9303-014.455**, da Câmara Superior, de relatoria da Conselheira Liziane Angelotti, que lhe atribuiu a seguinte ementa:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO DE INTERVENÇÃO NO DOMÍNIO ECONÔMICO (CIDE)

Período de apuração: 01/01/2013 a 31/12/2013

REMESSAS AO EXTERIOR. ROYALTIES A QUALQUER TÍTULO. EXPLORAÇÃO DE DIREITOS AUTORAIS. INCIDÊNCIA.

A partir de 1º de janeiro de 2002, com as alterações promovidas pela Lei nº 10.332/2001 na Lei nº 10.168/2000, a contribuição passou a ser devida também pelas pessoas jurídicas que remetessem royalties, a qualquer título (tais como os rendimentos decorrentes da exploração de direitos autorais, conforme art. 22, "d", da Lei nº 4.506/64), a beneficiários residentes ou domiciliados no exterior.

ART. 10 DO DECRETO Nº 4.195/2002. ROL EXEMPLIFICATIVO.

Somente a lei pode estabelecer a definição do fato gerador da obrigação tributária principal, e o conteúdo e o alcance dos decretos restringem-se aos das leis em função das quais sejam expedidos (art. 98, III, e art. 99 do CTN). Assim, estabelecendo a lei que a contribuição incide sobre as remessas ao exterior de royalties "a qualquer título", não poderia uma norma regulamentar restringir este alcance, sendo meramente exemplificativo o rol trazido no art. 10 do Decreto nº 4.195/2002.

A impossibilidade do decreto em alterar as hipóteses do fato gerador da obrigação principal é posição pacífica dentro da doutrina, conforme a lição de Paulo de Barros Carvalho.

Por estar adstrito ao âmbito de lei determinada, o decreto regulamentar não poderá ampliá-la ou reduzi-la, modificando de qualquer forma o conteúdo dos comandos que regulamenta. Não lhe é dado, por conseguinte, inovar a ordem jurídica, fazendo surgir novos direitos e obrigações. Daí sua condição de instrumento secundário de introdução de regras tributárias.

"(Carvalho, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 19ª ed. rev. São Paulo. Saraiva. 2007. p.75 a 76.)

Por fim, importante consignar que a CIDE-Remessa exterior não é um tema pacificado neste E. CARF, contudo, nesse diapasão vale citar recente precedente, julgado em sessão realizada em fevereiro de 2024, digo o Acórdão nº **3401-012.688**, de relatoria do Conselheiro-Presidente Marcos Roberto da Silva, onde lista vários outros precedentes, reproduzindo suas ementas, inclusive tratando de outros pontos que também estão sendo abordados neste processo, no qual passo a reproduzir:

Portanto, apesar de o art. 10 do Decreto no 4.195/2002 não trazer a previsão da incidência da CIDE sobre remessas efetuadas ao exterior a título de royalties ou remuneração que tenham por objeto a exploração de direitos autorais, evidentemente por aquele rol de situações ser exaustivo, entendo que as remessas concernentes a tais direitos autorais são classificadas como royalties tendo em vista a fundamentação contida na Lei no 4.506/64 de que há incidência da CIDE sobre essa espécie de pagamento de royalties tal qual determinado pela Lei no 10.168/2000.

Este entendimento tem prevalecido em diversos julgados deste Tribunal Administrativo, inclusive pela 3ª Turma da Câmara Superior, conforme as ementas a seguir reproduzidas:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO DE INTERVENÇÃO NO DOMÍNIO ECONÔMICO (CIDE)

Período de apuração: 01/01/2013 a 31/12/2013

CIDE-REMESSAS. INCIDÊNCIA. ROYALTIES, A QUALQUER TÍTULO. TRANSFERÊNCIA DE TECNOLOGIA. IRRELEVÂNCIA.

Para efeito de incidência da Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico (CIDE), no caso de pessoas jurídicas que pagarem, creditarem, entregarem, empregarem ou remeterem royalties, a qualquer título, a beneficiários residentes ou domiciliados no exterior, é irrelevante ter ocorrido transferência de tecnologia.

CIDE-REMESSAS. INCIDÊNCIA. ROYALTIES, A QUALQUER TÍTULO. ABRANGÊNCIA.

Para efeito de incidência da Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico (CIDE), a expressão “royalties, a qualquer título” abrange “rendimentos de qualquer espécie decorrentes do uso, fruição, exploração de direitos”, em observância ao art. 22 da Lei no 4.506/1964 e ao parágrafo único do art. 3o da Lei no 10.168/2000, não havendo restrição do âmbito de incidência em função dos setores econômicos estimulados (“referibilidade”). (grifos do redator)

CIDE-REMESSAS. DECRETO REGULAMENTAR. RELAÇÃO. CARÁTER NÃO EXAUSTIVO.

O texto do Decreto no 4.195/2002 não esgota a disciplina das hipóteses de incidência da CIDE-Remessas, constante no art. 2o da Lei no 10.168/2000, e, portanto, não exclui a incidência prevista em lei para situações não elencadas (nem excepcionadas) expressamente em seu art. 10.

CIDE-REMESSAS. INCIDÊNCIA. DIREITOS DE AUTOR E CONEXOS. ABRANGÊNCIA.

A CIDE-Remessas de que trata o art. 2o da Lei no 10.168/2000 incide sobre “direitos autorais” (“direitos de autor e conexos”), expressão que abrange, em âmbito nacional e internacional, transmissões de som e imagem, como filmes, programas de TV, e eventos, inclusive esportivos.

CIDE-REMESSAS. CONDECINE. EXIGÊNCIA CONJUNTA. POSSIBILIDADE.

É possível a exigência tanto de CIDE-Remessas quanto de CONDECINE, cada qual em seu âmbito de incidência, e a exigência conjunta de ambas, no caso pontual de operação que atenda, simultaneamente, as regras de incidência estabelecidas para as duas contribuições.

CIDE-REMESSAS. BASE DE CÁLCULO. REAJUSTAMENTO. CARÊNCIA DE FUNDAMENTO LEGAL.

A base de cálculo da CIDE-Remessas é o valor da remuneração do prestador de serviços técnicos estrangeiro, paga/remetida... ao exterior, carecendo de fundamento eventual ajuste de adição/exclusão do IRRF, em função do ônus assumido pelo tomador ou prestador do serviço.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/01/2013 a 31/12/2013

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA. SÚMULA CARF n. 108.

Conforme estabelece a Súmula CARF no 108, incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício. (Acórdão nº 3401-006.620, de 19/06/2019, relator conselheiro Rosaldo Trevisan).

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO DE INTERVENÇÃO NO DOMÍNIO ECONÔMICO (CIDE)

Ano-calendário: 2009

BASE DE CÁLCULO. CIDE-REMESSAS AO EXTERIOR. VALOR TOTAL DA OPERAÇÃO, INCLUINDO O IMPOSTO DE RENDA RETIDO NA FONTE COMO ANTECIPAÇÃO DO DEVIDO PELO DESTINATÁRIO. FATOS GERADORES E SUJEITOS PASSIVOS DIVERSOS, MAS COM INCIDÊNCIA SIMULTÂNEA.

O valor do Imposto de Renda na Fonte incidente sobre as importâncias pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas ao exterior compõe a base de cálculo da contribuição, independentemente de a fonte pagadora assumir o ônus do imposto. Apesar de terem fatos geradores e sujeitos passivos diversos, ambos os tributos incidem de forma simultânea, quando realizado o pagamento. Caberá ao adquirente, na qualidade de contribuinte, recolher a CIDE, e, na qualidade de responsável tributário, reter o imposto de renda. O valor da operação não se altera pela retenção, pois o instituto tem por fulcro apenas antecipar o devido pelo beneficiário no exterior em razão da obtenção da renda, já no momento do pagamento, para fins de facilitar o recolhimento do imposto e a sua fiscalização.

CIDE-ROYALTIES. REMESSAS AO EXTERIOR. DIREITOS AUTORAIS.

A Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico (CIDE) incide sobre o valor de royalties, a qualquer título - assim entendido como aqueles decorrentes de qualquer exploração de direito autoral, de propriedade industrial ou intelectual que a pessoa jurídica pagar, creditar, entregar, empregar ou remeter,

a residente ou domiciliado no exterior. (grifos do redator) (Acórdão nº 9303-010.936, de 15/07/2020, relator conselheiro Andrada Márcio Canuto Natal).

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO DE INTERVENÇÃO NO DOMÍNIO ECONÔMICO (CIDE)

Período de apuração: 01/01/2013 a 31/12/2013

REMESSAS AO EXTERIOR. ROYALTIES A QUALQUER TÍTULO. EXPLORAÇÃO DE DIREITOS AUTORAIS. INCIDÊNCIA.

A partir de 1º de janeiro de 2002, com as alterações promovidas pela Lei nº 10.332/2001 na Lei nº 10.168/2000, a contribuição passou a ser devida também pelas pessoas jurídicas que remetessem royalties, a qualquer título (tais como os rendimentos decorrentes da exploração de direitos autorais, conforme art. 22, “d”, da Lei nº 4.506/64), a beneficiários residentes ou domiciliados no exterior.

ART. 10 DO DECRETO Nº 4.195/2002. ROL EXEMPLIFICATIVO. Somente a lei pode estabelecer a definição do fato gerador da obrigação tributária principal, e o conteúdo e o alcance dos decretos restringem-se aos das leis em função das quais sejam expedidos (art. 98, III, e art. 99 do CTN). Assim, estabelecendo a lei que a contribuição incide sobre as remessas ao exterior de royalties "a qualquer título", não poderia uma norma regulamentar restringir este alcance, sendo meramente exemplificativo o rol trazido no art. 10 do Decreto nº 4.195/2002. (Acórdão nº 9303-014.455, de 19/10/2023, relatora conselheira Liziane Angelotti Meira).

Portanto, procedente o lançamento de CIDE incidentes sobre as remessas de royalties a qualquer título a beneficiários residentes ou domiciliados no exterior.

Diante todo o exposto, entendo pela manutenção do lançamento, visto que previsto na legislação que a contribuição incide sobre as remessas ao exterior de royalties "a qualquer título", inadmissível que norma regulamentar imponha limites, sendo meramente exemplificativo o rol trazido no art. 10 do Decreto nº 4.195/2002.

Defende a recorrente a **“não caracterização como royalties das remessas efetuadas ao exterior com o objetivo de remunerar a disponibilização de conteúdo próprio das emissoras”**, visto que essas remessas não possuem natureza de royalties. Em síntese, destaco pontos importantes da defesa:

(...) O conceito de obra audiovisual é fixado pelo art. 5º, VIII, “i” da Lei nº 9.610/9813 (Lei de Direitos Autorais – LDA). Por este, as obras audiovisuais são aquelas que, fixadas ou transmitidas, projetam imagens que criam a impressão de movimento, com sincronização sonora ou não, independentemente do suporte tecnológico onde são fixadas ou dos meios através dos quais são transmitidas.

São exemplos de obras audiovisuais, pois, os filmes, novelas, telejornais, seriados, eventos esportivos, documentários, dentre outros. A proteção autoral a essas obras, por sua vez, é conferida pelo art. 7º, VI da mesma lei14.

O art. 22 da Lei nº 4.506/64, por sua vez, conceitua royalties, sendo que, a alínea “d” deste mesmo art. 22 traz importante disposição no que se refere aos rendimentos decorrentes da exploração de direitos autorais.

Isso porque, segundo tal dispositivo: não serão considerados

royalties os rendimentos percebidos pelo autor ou criador da obra, confira:

“Art. 22. Serão classificados como “royalties” os rendimentos de qualquer espécie decorrentes do uso, fruição, exploração de direitos, tais como: [...] d) exploração de direitos autorais, salvo quando percebidos pelo autor ou criador do bem ou obra.” (destacamos)

Observe-se que o legislador utilizou a conjunção “ou” – que expressa a ideia de duas alternativas diferentes – para determinar que os valores percebidos diretamente por determinados sujeitos não representariam royalties, revelando que, para fins de aplicação do art. 22, “d” da Lei nº 4.506/64, os termos “autor” e “criador” têm significados distintos.

Ora, é por demais sabido que na lei não há palavras inúteis. Se os termos tivessem o mesmo significado, não haveria razões para que o legislador os incluísse simultaneamente na norma.

Partindo dessa premissa, note-se que o conceito de autor está expresso no art. 11 da LDA, a saber: “Art. 11. Autor é a pessoa física criadora de obra literária, artística ou científica.”.

(...)

Em conclusão, como as programadoras são responsáveis por tomar a iniciativa e, com isso, permitir a exteriorização das obras coletivas, não há dúvidas quanto à sua natureza de criadoras. Portanto, as remessas a elas direcionadas não possuem a natureza de royalties, revelando-se a insubsistência da autuação, devendo, por consequência o acórdão recorrido ser reformado neste ponto. (...)

Acerca do tema a DRJ destaca que o artigo 11 da Lei n.º 9.610 de 1998, dispõe que autor é pessoa física, vejamos:

A impugnante sustenta que as programadoras (pessoas jurídicas) seriam “criadoras” na medida em que atuam efetivamente no processo de criação da obra audiovisual, estabelecendo uma verdadeira relação entre a entidade e a obra.

Deste modo, os valores remetidos em remuneração pelos direitos de exploração dessas obras audiovisuais, não teriam a natureza de royalties, já que pagos ao criador da obra, nos termos do art. 22, “d”, da Lei nº 4.506, de 1964, cuja redação já foi retro citada.

Ampara-se também no art. 11 da Lei nº 9.610, de 1998 (Lei dos Direitos Autorais - LDA), cuja redação é a seguinte:

Art. 11. Autor é a pessoa física criadora de obra literária, artística ou científica.

Parágrafo único. A proteção concedida ao autor poderá aplicar-se às pessoas jurídicas nos casos previstos nesta Lei.

Ressalta que, segundo o art. 5º, VII, “h”, da LDA, considera-se obra coletiva a “criada por iniciativa, organização e responsabilidade de uma pessoa, física ou jurídica, que a publica sob seu nome ou marca e que é constituída pela participação de diferentes autores, cujas contribuições se fundem numa criação autônoma”.

Em síntese, a impugnante assevera que as programadoras têm natureza de “criadoras”, de modo que os valores pagos a elas pelo direito de uso da programação estariam fora do conceito de royalties estabelecido no citado art. 22.

Todavia, como diz textualmente o caput do art. 11 da LDA, autor é a **pessoa física criadora** de obra literária, artística ou científica. Portanto, “autor ou criador” na acepção da alínea “d” do caput do art. 22 da Lei nº 4.506/64, é a pessoa física criadora de obra literária, artística ou científica, situação que não contempla as pessoas jurídicas.

Ressalte-se que se a pessoa jurídica pudesse ser considerada autora da obra, não precisaria que a lei expressamente lhe estendesse as proteções - enquanto titular originário (LDA, art. 5º, XIV) ou titular dos direitos patrimoniais (LDA, art. 17, §§2º e 3º) - já previstas para os autores.

Art. 5º Para os efeitos desta Lei, considera-se:

[...]

VIII - obra:

a) em co-autoria - quando é criada em comum, por dois ou mais autores;

b) anônima - quando não se indica o nome do autor, por sua vontade ou por ser desconhecido;

[...]

h) coletiva - a criada por iniciativa, organização e responsabilidade de uma pessoa física ou jurídica, que a publica sob seu nome ou marca e que é constituída pela participação de diferentes autores, cujas contribuições se fundem numa criação autônoma;

[...]

XIV - titular originário - o autor de obra intelectual, o intérprete, o executante, o produtor fonográfico e as empresas de radiodifusão. (Incluído pela Lei nº 12.853, de 2013)

Art. 17. É assegurada a proteção às participações individuais em obras coletivas.

[...]

§ 2º Cabe ao organizador a titularidade dos direitos patrimoniais sobre o conjunto da obra coletiva.

§ 3º O contrato com o organizador especificará a contribuição do participante, o prazo para entrega ou realização, a remuneração e demais condições para sua execução.

Art. 17. É assegurada a proteção às participações individuais em obras coletivas.

§ 1º Qualquer dos participantes, no exercício de seus direitos morais, poderá proibir que se indique ou anuncie seu nome na obra coletiva, sem prejuízo do direito de haver a remuneração contratada.

§ 2º Cabe ao organizador a titularidade dos direitos patrimoniais sobre o conjunto da obra coletiva.

§ 3º O contrato com o organizador especificará a contribuição do participante, o prazo para entrega ou realização, a remuneração e demais condições para sua execução.

Ainda sobre o tema, que também é tratado em outro PAF, n.º 16682.721070/2020-65, que esta sendo julgado nessa mesma sessão sobre os mesmos assuntos, faço alusão ao que contou no voto proferido pela DRJ naqueles autos:

De acordo com o texto supra, obra coletiva é a criada por iniciativa, organização e responsabilidade de uma pessoa física ou jurídica, que a publica sob o seu nome ou marca e que é constituída pela participação de diferentes autores, cujas contribuições se fundem numa criação autônoma. Tão somente porque o legislador empregou a expressão “criada”, a impugnante conclui que a pessoa jurídica, embora não seja o autor, seria o criador da obra. Contudo, se fosse empregado o mesmo raciocínio da impugnante na interpretação do inciso “a” acima, que define co-autoria, chegar-se-ia à conclusão absurda de que os co-autores também são criadores. Em verdade, o legislador de modo algum pretendeu criar nem atribuir às pessoas jurídicas que promovem a criação de obras jurídicas a qualidade de criador. Outras disposições da mesma Lei nº 9.610, de 1998, deixam isso bem claro.

(...)

De acordo com as normas supra, ainda que se trate de obra coletiva, os participantes pessoas físicas que efetivamente a criaram continuam recebendo os mesmos tratamentos e direitos conferidos aos autores individuais, exceto os decorrentes da titularidade dos direitos patrimoniais sobre a obra, que se atribuem ao seu organizador, seja ela pessoa física, seja pessoa jurídica. Ou seja, de modo algum, ao dar a definição de obra coletiva, o legislador pretendeu instituir, paralelamente ao de autor, a categoria de “criador da obra coletiva”. Em verdade, como demonstram as transcrições do texto legal acima, o legislador teve todo o cuidado de assegurar que as pessoas físicas que participam da criação da obra coletiva tenham os mesmos direitos dos autores individuais, excluindo-se

apenas o produto da exploração dos direitos patrimoniais. Estes são conferidos não a um inexistente criador da obra, mas ao seu organizador, o qual segundo a própria definição dada pela lei, pode ser tanto uma pessoa física como jurídica.

Em suma, ainda que a alínea “d” do artigo 22 da Lei nº 4.506, de 1964, exclua do conceito de royalties a exploração dos direitos autorais quando estes são percebidos pelo autor ou criador do bem ou da obra, o criador a que se refere a norma não é o organizador da obra coletiva mencionado pela alínea “i” do inciso VII do artigo 5º da Lei nº 9.610, de 1998. Desde que o artigo 15 da Lei nº 5.988, de 1973, foi revogado, já não se admite que uma pessoa jurídica possa ser considerada autor ou criador de obra literária, artística ou científica. Esta apenas tem a possibilidade de explorar os direitos autorais de obras criadas, individual ou coletivamente, por pessoas físicas. Em decorrência, em qualquer situação, quando é remunerada pela exploração desses direitos autorais, como é o caso das beneficiárias dos pagamentos efetuados pela pessoa jurídica autuada, os proventos recebidos se enquadram como royalties.

Dentro desse contexto fático a controvérsia reside em considerar, ou não, que as remessas feitas ao exterior pela autuada enquadram-se no conceito de royalties com vistas a incidir o CIDE. Isso porque, sustenta a recorrente que, por possuírem a autoria objetiva sobre as obras coletivas cinematográficas que criam, as pessoas jurídicas são consideradas autoras e criadoras, de modo que as remessas a elas direcionadas não possuem natureza de royalties.

Nesse passo, a premissa adotada pela recorrente é de que a remessa foi feita para pessoas jurídicas e que ao equipará-las a autoras e criadoras, os pagamentos não podem ser considerados royalties, logo, não incide o CIDE, utilizando-se do que preceitua o artigo 22 da Lei nº 4.506/64, quando prevê que *“Serão classificados como “royalties” os rendimentos de qualquer espécie decorrentes do uso, fruição, exploração de direitos, tais como: **exploração de direitos autorais, salvo quando percebidos pelo autor ou criador do bem ou obra.** E nesse sentido, busca caracterizar os beneficiários da remessa como autores ou criadores para incluí-los na exceção.*

A matéria não é nova no âmbito do CARF, prevalecendo o entendimento acima exposto nas palavras da DRJ, quando cita o artigo 11 da Lei nº 9.610, de 1998, que define *“Autor como a pessoa física criadora de obra literária, artística ou científica”*. Assim, a pessoa jurídica não pode se beneficiar da exceção expressa no artigo 22, ‘d’, da Lei nº 4.506/64.

Nesse sentido é o Acórdão n.º **9303-012.999**, da Câmara Superior, onde restou vencedor o entendimento que abaixo reproduzo:

CIDE - ROYALTIES. REMESSA DE ROYALTIES PARA RESIDENTE OU DOMICILIADO NO EXTERIOR INCIDÊNCIA.

O pagamento, o creditamento, a entrega, o emprego ou a remessa de Royalties, a qualquer título, a residentes ou domiciliados no exterior são hipóteses de incidência da Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico criada pela Lei nº 10.168, de 2000. Para que a contribuição seja devida, basta que qualquer dessas hipóteses seja concretizada no mundo fenomênico.

O pagamento de Royalties a residentes ou domiciliados no exterior, a título de contraprestação exigida em decorrência de obrigação contratual, seja qual for o objeto do contrato, faz surgir a obrigação tributária referente a essa CIDE.

Nas razões de decidir o redator, ex-Conselheiro Luiz Eduardo de Oliveira Santos destacou que:

Pois bem. Essa matéria já foi enfrentada por esta 3ª Turma da CSRF, quando do julgamento do PAF nº 10920.005210/2009-11, que resultou no **Acórdão nº 9303-008.552**, de 14/05/2019, de minha relatoria, onde restou decidido pela incidência da **CIDE - Royalties** sobre as remessas ao exterior para pagamento de direitos autorais. Assim, reitero seus fundamentos adotando-os como razões de decidir neste voto. Veja-se principais trechos abaixo reproduzidos:

“(…) As hipóteses de incidência da CIDE estão postas no caput e no §2º do art. 2º da Lei nº 10.168 de 29/12/2000, que transcrevo: 2º da Lei nº 10.168 de 29/12/2000, que transcrevo:

Art. 2º Para fins de atendimento ao Programa de que trata o artigo anterior, fica instituída contribuição de intervenção no domínio econômico, devida pela pessoa jurídica detentora de licença de uso ou adquirente de conhecimentos tecnológicos, bem como aquela signatária de contratos que impliquem transferência de tecnologia, firmados com residentes ou domiciliados no exterior. (Vide Decreto nº 6.233, de 2007) (Vide Medida Provisória nº 510, de 2010)

§1º Consideram-se, para fins desta Lei, contratos de transferência de tecnologia os relativos à exploração de patentes ou de uso de marcas e os de fornecimento de tecnologia e prestação de assistência técnica.

§1ºA. A contribuição de que trata este artigo não incide sobre a remuneração pela licença de uso ou de direitos de comercialização ou distribuição de programa de computador, salvo quando envolverem a transferência da correspondente tecnologia.(Incluído pela Lei nº 11.452, de 2007)

§ 2º A partir de 1º de janeiro de 2002, a contribuição de que trata o *caput* deste artigo passa a ser devida também pelas pessoas jurídicas signatárias de contratos que tenham por objeto serviços técnicos e de assistência administrativa e semelhantes a serem prestados por residentes ou domiciliados no exterior, **bem assim pelas pessoas jurídicas que pagarem, creditarem, entregarem, empregarem ou remeterem royalties, a qualquer título, a beneficiários residentes ou domiciliados no exterior.** (Redação Lei nº 10.332, de 2001)

§3º A contribuição incidirá sobre os valores pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos, a cada mês, a residentes ou domiciliados no exterior, a título de remuneração decorrente das obrigações indicadas no caput e no § 2º deste artigo. Redação da pela Lei nº 10.332, de 2001 . (Grifei)

(...)

Contudo, no caso em litígio, a contribuinte tenta afastar a tributação pela CIDE afirmando que os valores remetidos são relativos a direitos autorais, e estes não se enquadrariam no alcance da norma quando ela trata das pessoas jurídicas que remeterem royalties a qualquer título, do § 2º do art. 2º da Lei nº 10.168/2000.

Discordo do posicionamento abraçado pelo Acórdão recorrido. Em julgado recente, de 14/06/2018, esta Turma enfrentou a matéria semelhante, qual seja, a tributação pela CIDE de remessas para o exterior visando ao pagamento de *Royalties* sobre aquisições/licenças de direitos sobre obras audiovisuais. Ou seja, direitos mais claramente ligados aos autorais.

O Acórdão prolatado naquela sessão foi de nº **9303006.990**, com voto condutor da lavra do *i. Conselheiro e Presidente Rodrigo da Costa Pôssas*, cujo posicionamento em relação ao mérito acompanhei e, por essa razão, peço licença para adotar as mesmas razões de decidir lá expostas. A seguir as transcrevo:

A CIDE foi criada e regulamentada pela Lei nº 10.168/2000 que assim dispõe:

"Art. 1º Fica instituído o Programa de Estímulo à Interação Universidade Empresa para o Apoio à Inovação, cujo objetivo principal é estimular o desenvolvimento tecnológico brasileiro, mediante programas de pesquisa científica e tecnológica cooperativa entre universidades, centros de pesquisa e o setor produtivo.

Art. 2º Para fins de atendimento ao Programa de que trata o artigo anterior, fica instituída contribuição de intervenção no domínio econômico, devida pela pessoa jurídica detentora de licença de uso ou adquirente de conhecimentos tecnológicos, bem como aquela signatária de contratos que impliquem transferência de tecnologia, firmados com residentes ou domiciliados no exterior.

§1º Consideram-se, para fins desta Lei, contratos de transferência de tecnologia os relativos à exploração de patentes ou de uso de marcas e os de fornecimento de tecnologia e prestação de assistência técnica.

§2º A partir de 1º de janeiro de 2002, a contribuição de que trata o caput deste artigo passa a ser devida também pelas pessoas jurídicas signatárias de contratos que tenham por objeto serviços técnicos e de assistência administrativa e semelhantes a serem prestados por residentes ou domiciliados no exterior, bem assim pelas pessoas jurídicas que pagarem, creditarem, entregarem, empregarem ou remeterem royalties, a qualquer título, a beneficiários residentes ou domiciliados no exterior. (Redação dada pela Lei nº 10.332, de 2001)

§ 3º A contribuição incidirá sobre os valores pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos , a cada mês, a residentes ou domiciliados no

exterior, a título de remuneração decorrente das obrigações indicadas no caput e no § 2º deste artigo. (Redação dada pela Lei nº 10.332, de 2001)

(...).

O Decreto nº 4.195/2002, que regulamentou essa lei, assim dispõe:

"Art. 10. A contribuição de que trata o art. 2º da Lei no 10.168, de 2000, incidirá sobre as importâncias pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas, a cada mês, a residentes ou domiciliados no exterior, a título de royalties ou remuneração, previstos nos respectivos contratos, que tenham por objeto:

I fornecimento de tecnologia;

II prestação de assistência técnica:

a) serviços de assistência técnica;

b) serviços técnicos especializados;

III serviços técnicos e de assistência administrativa e semelhantes;

IV cessão e licença de uso de marcas; e

V cessão e licença de exploração de patentes."

Desses dispositivos legais, extrai-se que o legislador determinou a incidência da contribuição tanto nos casos em que a pessoa jurídica é detentora de licença de uso como nos casos de aquisição de conhecimentos tecnológicos. Interpreta-se que, pelo texto legal, a licença de uso não está vinculada à suposta necessidade de haver a transferência de conhecimento tecnológico.

(...)

Portanto, a remessa de *royalties* ao exterior, a título de pagamento de *royalties* relativo à exploração de direito autoral, bastante semelhante à exploração de transmissão de programas de TV, situação de fato naquele processo, configurando hipótese de incidência da CIDE, nos termos da Lei nº 10.168, de 2000.

(...)

Considerando toda a legislação envolvida não há como admitir a tese recursal, sendo evidente que no presente caso houve remessa de royalties ao exterior, relativo à exploração de direito autoral, configurando hipótese de incidência da CIDE. Mantenho, portanto, o lançamento.

Outro ponto abordado no Recurso Voluntário trata da incidência a CIDE-Royalties e a CONDECINE simultaneamente, caracterizando *bis in idem*. Passamos a analisar destaques do Recurso.

3.5. Do bis in idem entre a CIDE-Royalties e a CONDECINE, bem como da existência de contribuições ao FUST e do FUNTTEL. Contribuições destinadas à atividade específica da Recorrente. Do respeito à referibilidade.

(...)

O Fundo de Universalização dos Serviços de Telecomunicações – FUST foi instituído pela Lei nº 9.998/00 e tem “por finalidade proporcionar recursos destinados a cobrir a parcela de custo exclusivamente atribuível ao cumprimento das obrigações de universalização de serviços de telecomunicações, que não possa ser recuperada com a exploração eficiente do serviço” (art. 1º).

Seus recursos, por sua vez, “serão aplicados em programas, projetos e atividades que estejam em consonância com plano geral de metas para universalização de serviço de telecomunicações ou suas ampliações” (art. 5º).

Já o Fundo para o Desenvolvimento Tecnológico das Telecomunicações – Funttel, foi instituído pela Lei 10.052/00, com o objetivo, dentre outros, de “estimular o processo de inovação tecnológica”.

Ora, sobretudo quanto ao FUNTTEL, é perturbadoramente evidente a semelhança que guarda com a CIDE-Royalties, como se extrai da simples verificação da semelhança dos termos utilizados pela legislação de regência de cada um deles, tais como: o estímulo ao processo de inovação tecnológica (art. 1º da Lei do FUNTTEL e art. 1º da Lei da CIDE-Remessas); o objetivo principal da CIDE-Remessas é estimular o desenvolvimento tecnológico brasileiro, enquanto o FUNTTEL já traz em seu nome ser um fundo “para o Desenvolvimento Tecnológico das Telecomunicações”.

Percebe-se, portanto, que já existem contribuições (mais de uma, pois) destinadas exclusivamente ao setor da atividade econômica da Recorrente, sendo evidentemente desarrazoado onerá-la ainda mais com a instituição de novas exigências, dessa vez para desenvolvimento de áreas que, data venia, simplesmente nada têm a ver com a sua atividade econômica.

O que se nota é verdadeira desproporcionalidade, ocasionada por excessivas e diversas imposições tributárias sobre uma única atividade econômica, transfigurando a legítima possibilidade de intervenção da tributação no domínio econômico, em odioso desestímulo à atividade produtiva, por escorchante carga fiscal.

Em decorrência de todo o exposto, levando-se em conta que a CONDECINE é tributo mais específico, que guarda referibilidade com o setor audiovisual, bem como a preexistência de outras contribuições destinadas especificamente ao setor de telecomunicações (atividade da Recorrente), ou seja, o FUST e o FUNTTEL, apenas estas contribuições devem incidir sobre as remessas relativas ao licenciamento de conteúdo de programação, de modo que a presente autuação deve ser integralmente cancelada também por essa razão.

(...)

O julgado *a quo*, ao enfrentar a matéria destacou que:

(...)

A impugnante afirma que “a hipótese de incidência da CONDECINE é idêntica a da CIDE-Royalties, de modo que a exigência simultânea das duas contribuições é verdadeiro *bis in idem*.” Admite, tão-somente, a incidência da CONDECINE que é tributo mais específico, que guarda referibilidade com o setor audiovisual, bem como a preexistência de outras contribuições destinadas especificamente ao setor de telecomunicações, ou seja, o FUST e o FUNTTEL.

A única forma de poder acatar a citada alegação seria declarar a inconstitucionalidade da legislação que prevê a incidência ora contestada.

Todavia, a autoridade administrativa não pode afastar a aplicação de ato legal regularmente editado, sob o fundamento de inconstitucionalidade, conforme caput do art. 26-A do Decreto nº 70.235, de 1972:

Art. 26-A. No âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

Deste modo, cumpre referendar a presente exigência de contribuição, em observância ao que prevê a lei.

(...)

Nesse ponto, coaduno do entendimento de que A CF/88 impede, conforme preceitua o artigo 154, I (competência residual), apenas a criação de impostos que tenham fatos geradores ou bases de cálculos idênticos aos de outros impostos. No caso específico das contribuições sociais, o artigo 195, §4º da Carta Magna prescreve que a lei poderá instituir outras fontes destinadas a garantir a manutenção ou expansão da seguridade social, estabelecendo a mesma restrição constante do artigo 154, inciso I, acima referido. No entanto, este dispositivo não atinge as contribuições de intervenção no domínio econômico – CIDE, que encontram fundamento em outro artigo da Constituição (art. 149). E mais, o §4º do artigo 149 da CF informa que a lei definirá as hipóteses em que as contribuições incidirão uma única vez: as leis instituidoras da CIDE – Royalties e a CONDECINE não fizeram esta restrição.

Ademais, a CIDE – Royalties e a CONDECINE têm destinações e finalidades diversas (e esse é o critério essencial para a aferição da validade de uma CIDE): a primeira destina-se ao financiamento do programa de estímulo à interação universidade empresa para apoio à inovação; A segunda destina-se a fomentar o desenvolvimento das indústrias cinematográficas e vídeo-fonográfica. Não vislumbro, portanto, antinomias entre as normas instituidoras das citadas contribuições: cada uma delas têm suas finalidades próprias. O mesmo aplica-se a outras contribuições destinadas especificamente ao setor de telecomunicações, ou seja, o FUST e o FUNTTEL.

Há precedente no CARF sobre o assunto, conforme se verifica no Acórdão n.º **3201-003.036**, no qual esta Turma, em outra formação, por maioria dos votos, negou provimento ao Recurso do Contribuinte, com a seguinte ementa:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO DE INTERVENÇÃO NO DOMÍNIO ECONÔMICO CIDE

Ano calendário: 2009

CIDE REMESSAS. DIREITOS AUTORAIS. TRANSFERÊNCIA DE TECNOLOGIA. DESNECESSIDADE.

A incidência da CIDE sobre os valores pagos a título de royalties referentes a exploração de direitos autorais prescindem da ocorrência de transferência de tecnologia, de acordo com o §2º do artigo 2º da Lei nº 10.168/2000.

INCIDÊNCIA DE CIDE E CONDECINE. INEXISTÊNCIA DE DUPLA TRIBUTAÇÃO

Incidência simultânea da CIDE e da CONDECINE sobre os valores pagos a título de royalties referentes a exploração de direitos autorais, porquanto diferentes suas finalidades e destinações, o que lhes confere a validade da natureza de contribuição de intervenção no domínio econômico.

Recurso Voluntário Negado

Já no âmbito da Câmara Superior, no Acórdão n.º **9303-005.985**, prevaleceu o entendimento de que a matéria é constitucional e por essa razão sequer deveria ser conhecida, vejamos:

CONSTITUCIONALIDADE DA INCIDÊNCIA SIMULTÂNEA DA CIDE REMESSAS COM A CONDECINE. APRECIÇÃO PELO CARF. INCOMPETÊNCIA. RECURSO ESPECIAL. DESCABIMENTO.

A discussão sobre se há ou não *bis in idem* na cobrança da CIDE Remessas e da CONDECINE versa sobre constitucionalidade de leis tributárias, questão que o CARF é incompetente para apreciar, conforme Súmula nº 2, o que foi devidamente consignado no Acórdão recorrido. Assim sendo, a teor do § 3º do art. 67 do RICARF, não cabe Recurso Especial, pois a decisão adotou este entendimento.

Nesse sentido, não há o que se falar em *bis in idem* no presente caso, devendo ser mantida a autuação.

Há ainda que se apreciar os argumentos da recorrente acerca das previsões em tratados internacionais, vejamos:

3.6. Não incidência da CIDE-Remessas nas hipóteses de tratados internacionais para evitar bitributação.

Conforme já adiantado em sede de impugnação, dentre as exigências de CIDE-Royalties sobre licenciamento de conteúdo de programação, estão aquelas feitas à Espanha, Portugal, França e Japão.

Ocorre que, como o Brasil e estes países são signatários de acordos para evitar a dupla tributação, os quais limitam a competência brasileira para tributar o item de receita, impossibilitada, pois, a exigência de CIDE sobre receita.

Ao analisar esse ponto, todavia, a decisão vergastada limitou-se a transcrever o art. 4º do CTN, bem como dizer que “o próprio STF, pronuncia-se no sentido de que as contribuições previstas no artigo 149 da Constituição de 1988 são espécie de tributo distinta do imposto, seguindo regime jurídico diferenciado”.

Sem objetivamente apreciar as razões da Recorrente, pois, afirmou a decisão recorrida tão somente que contribuição seria diferente de imposto, por possuírem natureza jurídica diversa, o que legitimaria a exigência fiscal. Entretanto, data maxima venia, sem razão a decisão recorrida também nessa parte.

A interpretação privilegiada pelo acórdão recorrido é excessivamente restritiva – portanto, incorreta – e desconsidera especificidades que necessariamente precisam ser levadas em conta, na leitura e compreensão de disposições redigidas em língua estrangeira, situação absolutamente corriqueira quando se está diante do Direito Internacional.

(...)

Ao apreciar a matéria a DRJ destacou que:

A impugnante alega que, dentre as exigências de CIDE-Royalties sobre remessas relativas ao licenciamento de conteúdo de programação, estão aquelas feitas à Espanha, Portugal, França e Japão, mas a exigência de CIDE sobre tais remessas é indevida porque o Brasil e estes países são signatários de acordos para evitar a dupla tributação e tais acordos limitam a competência brasileira para tributar o item de receita.

Aduz que, embora os Tratados Internacionais firmados com os citados países pareçam restringir a sua aplicação ao Imposto sobre a Renda, o artigo 2 dos referidos tratados viabiliza a aplicação das regras ali previstas também aos impostos de natureza idêntica ou similar que entrem em vigor posteriormente à data da assinatura da Convenção e que venham a crescer aos atuais ou substituí-los, o que inclui as contribuições em análise.

Caracteriza a CIDE como um adicional ao imposto de renda já que a lei interna permite a redução do IRRF quando a remuneração sofra a incidência da CIDE.

Acerca da questão posta, não assiste razão à impugnante.

Cumprir registrar, inicialmente, que todos os tratados internacionais citados referem-se ao imposto sobre a renda.

De uma forma geral, os tratados internacionais possuem a previsão de que os acordos serão aplicados a quaisquer impostos idênticos ou substancialmente semelhantes que forem posteriormente introduzidos, seja em adição aos existentes, seja em sua substituição.

O artigo 4º do CTN assim determina quanto a natureza dos tributos:

Art. 4º A natureza jurídica específica do tributo é determinada pelo fato gerador da respectiva obrigação, sendo irrelevantes para qualificá-la:

I - a denominação e demais características formais adotadas pela lei;

II - a destinação legal do produto da sua arrecadação.

Ocorre que a doutrina majoritária, bem como o próprio Supremo Tribunal Federal, pronuncia-se no sentido de que as contribuições previstas no artigo 149 da Constituição de 1988 são espécie de tributo distinta do imposto, seguindo regime jurídico diferenciado.

Comentando o artigo 4º do CTN, Leandro Paulsen afirma que:

O artigo em questão já merecia algumas considerações antes do advento da CF/88. Após a CF/88, com a incorporação formal das contribuições especiais e empréstimos compulsórios ao Sistema Tributário Nacional e o entendimento já pacificado de que tomaram natureza tributária, o critério estabelecido pelo art. 4º do CTN, pode-se dizer tranquilamente, está superado. Continua servindo de suporte na distinção entre impostos, taxas e contribuições de melhoria, mas não se presta à identificação das contribuições especiais e dos empréstimos compulsórios, pois estes são identificados a partir da sua finalidade. O critério de validação constitucional destas duas espécies tributárias é distinto. (...).

("Direito Tributário - Constituição e Código Tributário à Luz da Doutrina e Jurisprudência", 7ª ed., Porto Alegre, Livraria do Advogado, 2005, p.665).

Portanto, não assiste razão à impugnante, pois os Tratados Internacionais não abrangem a CIDE (Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico) por possuir natureza jurídica diversa do imposto de renda.

Registra-se que os tratados internacionais, firmados com o Brasil para evitar a bitributação, citado pela recorrente para evitar a dupla tributação da renda, aplica-se exclusivamente aos tributos incidentes sobre a renda de sociedades estabelecidas no exterior que auferem pagamentos por serviços prestados em outros país. No caso da CIDE, é inversamente diferente, tendo-se em conta que sua incidência recai sobre o tomador dos serviços no Brasil, e não sobre o prestador residente no exterior.

Corretas as conclusões do julgado *a quo*, nesse sentido. Portanto, não assiste razão à impugnante, pois o Tratado Internacional não abrange a CIDE (Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico) por possuir natureza jurídica diversa do IRRF.

Como argumento subsidiário a recorrente argumenta a impossibilidade de inclusão do IRRF na base de cálculo da CIDE, vejamos o que constou no Recurso:

3.6. Sucessivamente. Da impossibilidade de inclusão do IRRF na base de cálculo da CIDE-Royalties.

Para mais, conforme demonstrado acima, somente existe a previsão de reajustamento da base de cálculo para o IRRF decorrente da possibilidade de transferência do ônus econômico do mesmo. Assim, na hipótese em que a fonte pagadora não assume o ônus econômico do imposto de renda, o art. 725 do RIR/199 não prevê o reajustamento da base de cálculo desta exação, vez que não houve uma despesa maior suportada pela tomadora dos serviços (empresa brasileira).

Tal hipótese não é aplicável à CIDE-Remessas, pois, a responsabilidade pelo seu pagamento sempre recairá sobre as pessoas jurídicas que tomam serviços de residentes ou domiciliados no exterior, nos termos do art. 2º, caput, e §2º da Lei nº 10.168/00.

Por tais razões é de se ver, inclusive, que não constou na Solução de Divergência nº 17/201128 nenhum dispositivo que determinasse a tributação pela CIDE em bases reajustadas, apenas a indicação do art. 725 do RIR/99, ratificando a tese aqui defendida de que a cobrança da CIDE, com a inclusão do IRRF, não possui base legal.

Assim, não pode a Fiscalização ampliar a base de cálculo do tributo incluindo valores que não estão previstos em lei, por expressa vedação do art. 150, I, da CF/88 c/c art. 97, §1º, do CTN, mesmo porque o teor do §3º, do art. 2º da Lei nº 10.168/00 deixa claro que inexistem lacunas normativas a serem preenchidas pela referida técnica de integração da legislação.

Além disso, o art. 108, §1º, do CTN veda expressamente a aplicação de analogia para a exigência de tributo não previsto em lei. Exigindo a Receita Federal a inclusão do IRRF na base de cálculo da CIDE-Remessas sem que a lei de regência da contribuição o faça, inquestionável a violação ao citado dispositivo legal.

(...)

Evidente, pois, a ilegalidade de se exigir CIDE-Remessas sobre IRRF, em razão desses valores não se incluírem na hipótese de incidência prevista no art. 2º, §3º da Lei nº 10.168/00, a evidenciar a insubsistência da autuação fiscal não só por força do art. 2º da Lei nº 9.784/19931, como também por violação ao princípio da legalidade (art. 150, I da CF/88 e arts. 97 e art. 108, §1º do CTN).

Enfim, é preciso que a base de cálculo da CIDE, por respeito à legalidade formal (ausência de dispositivo legal que determine o reajustamento da base de cálculo) e à legalidade material (segundo a lei 10.168/00 a contribuição incide sobre os valores efetivamente pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos) incida sobre o valor efetivamente remetido ao exterior para o prestador dos serviços, sem ajustamento da base de cálculo por analogia.

Ao analisar a matéria a DRJ consignou em seu voto os destaques que reproduzo abaixo:

(...)

A remuneração deve ser paga ao beneficiário, mas antes cumpre ao responsável tributário reter uma parte a título de imposto retido na fonte e, em seguida, pagar o valor líquido ao beneficiário. Portanto, fica claro que a remuneração paga ao beneficiário inclui o imposto retido, embora este valor seja retido na fonte. Ou seja, não é somente o valor líquido que compõe a remuneração. Esta remuneração é a base de cálculo da Cide, conforme dispõe expressamente o dispositivo legal acima transcrito.

Reitere-se que, embora o valor líquido seja aquele que será efetivamente remetido para o exterior, este não é o valor total da remuneração paga, pois juridicamente o valor retido compõe a remuneração paga. À evidência, na contabilidade da fonte pagadora o valor pago corresponde à remuneração pelo seu valor total, incluindo aquela parcela que será retida na fonte como imposto devido pelo beneficiário.

Como se vê, tal exegese é feita sem a utilização de analogia, e sem violar qualquer dispositivo legal.

Como já revelou a autoridade autuante, a Administração Tributária Federal manifestou-se pela inclusão do valor do IRRF na composição da base de cálculo da CIDE, por meio da Solução de Divergência COSIT nº 17, de 2011 (...)

(...)

Ainda sobre o tema, que também é tratado em outro PAF, n.º 16682.721070/2020-65, que esta sendo julgado nessa mesma sessão sobre os mesmos assuntos, faço alusão ao que contou no voto proferido pela DRJ naqueles autos:

No que se refere à Condecine, diferentemente do que argumenta a impugnante, não é necessária norma expressa que determine a sua inclusão na base de cálculo da CIDE. Em verdade, conforme já explanado anteriormente neste voto, o ordenamento brasileiro não adota como princípio ou regra geral a não cumulatividade de impostos e contribuições. Somente quando houver disposição expressa da legislação proibindo a cumulatividade da base de cálculo ou a dupla incidência de duas ou mais exações sobre um mesmo fato gerador é que se deve fazer a respectiva exclusão.

Realmente, convém reiterar que não há nenhuma norma expressa, nem sequer na CF 1988, que vede a incidência de múltiplas contribuições de intervenção no domínio econômico sobre um mesmo fato gerador.

Em verdade, salvo exceções expressas, o sistema tributário engendrado pelo legislador constituinte admite que uma mesma operação seja fato gerador de dois ou mais tributos. Veja-se, por exemplo, o que a CF 1988 dispõe acerca do imposto sobre produtos industrializados (IPI) e do imposto sobre a circulação de mercadorias e serviços (ICMS):

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

(...)

II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;

(...)

§ 2.º *O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:*

(...)

XI - não compreenderá, em sua base de cálculo, o montante do imposto sobre produtos industrializados, quando a operação, realizada entre contribuintes e relativa a produto destinado à industrialização ou à comercialização, configure fato gerador dos dois impostos;

De acordo com a norma citada acima, a vedação de dupla incidência alcança apenas o valor do próprio tributo, mas não de toda a operação. É sabido que o ICMS e o IPI freqüentemente são cobrados sobre uma mesma base de incidência, sem que se alegue ocorrer vício de inconstitucionalidade.

Aqui ressalto que também trata de matéria já enfrentada pelo CARF, no Acórdão n.º **9303-005.293**, da Câmara Superior, prevalecendo o entendimento de que incide IRRF na base de cálculos da CIDE, vejamos a ementa:

(...)

INCLUSÃO DO IRRF NA BASE DE CÁLCULO DA CIDE. POSSIBILIDADE.

Sujeita-se, subsidiariamente e no que couber, às disposições da legislação do imposto de renda, a qual que conceitua o IRRF como integrante da importância paga, creditada, empregada, remetida ou entregue, razão pela qual, na apuração da CIDE deve-se considerar o IRRF como integrante da importância paga, creditada, empregada, remetida ou entregue.

(...)

Passo a reproduzir as razões do voto vencedor, sendo o redator designado o conselheiro Demes Brito, que utilizarei como razões de decidir:

Superada questões de fundo, passa-se adiante na análise da correta determinação da base de cálculo da CIDE Remessa incidente sobre os pagamentos efetuados a domiciliados no exterior, quando a fonte pagadora assume o ônus do pagamento do Imposto de Renda Retido na Fonte IRRF.

Para melhor nitidez, convém transcrever o art. 2º da Lei n.º 10.168, de 29/12/2000, com a redação dada pelo art. 6º da Lei n.º 10.332/01:

Art. 2. Para fins de atendimento ao Programa de que trata o artigo anterior, fica instituída contribuição de intervenção no domínio econômico, devida pela pessoa jurídica detentora de licença de uso ou adquirente de conhecimentos tecnológicos, bem como aquela signatária de contratos que impliquem transferência de tecnologia, firmados com residentes ou domiciliados no exterior.

§ 1º Consideram-se, para fins desta Lei, contratos de transferência de tecnologia os relativos à exploração de patentes ou de uso de marcas e os de fornecimento de tecnologia e prestação de assistência técnica. § 1A. A contribuição de que trata este artigo não incide sobre a remuneração pela licença de uso ou de direitos de comercialização ou distribuição de programa de computador, salvo quando envolverem a transferência da correspondente tecnologia. (Incluído pela Lei nº 11.452, de 2007)

§ 2º A partir de 1º de janeiro de 2002, a contribuição de que trata o caput deste artigo passa a ser devida também pelas pessoas jurídicas signatárias de contratos que tenham por objeto serviços técnicos e de assistência administrativa e semelhantes a serem prestados por residentes ou domiciliados no exterior, bem assim pelas pessoas jurídicas que pagarem, creditarem, entregarem, empregarem ou remeterem royalties, q/quaiqyer (sic) título, a beneficiários residentes ou domiciliados no exterior. (Redação dada pela Lei nº 10.332, de 19.12.2001)

(...)

Nos termos do §3o do artigo acima transcrito, a base de cálculo da contribuição é o valor pago, creditado, entregue, empregado ou remetido ao residente no exterior em virtude das obrigações decorrentes de contratos que tenham por objeto, dentre outros, a prestação de serviços técnicos e a assistência administrativa.

O ponto é, o que vem a ser realmente esse valor pago, creditado, entregue, empregado ou remetido ao exterior, nos casos em que o ônus do IRRF é assumido pela fonte pagadora? Para dirimir a essa questão, se faz necessário analisar a natureza da despesa representada pelo IRRF assumido pela fonte pagadora dos rendimentos, a qual é trazida pelo art. 344, § 3o , do Regulamento do Imposto de Renda RIR/99 (Decreto 3000/1999; Texto Republicado no D.O.U. de 17.6.99), aplicado subsidiariamente a CIDE. Vejamos:

Art. 344. Os tributos e contribuições são dedutíveis, na determinação do lucro real, segundo o regime de competência (Lei nº8.981, de 1995, art. 41).

(...)

§ 3ª dedutibilidade, como custo ou despesa, de rendimentos pagos ou creditados a terceiros abrange o imposto sobre os rendimentos que o contribuinte, como fonte pagadora, tiver o dever legal de reter e recolher, ainda que assuma o ônus do imposto (Lei nº8.981, de 1995, art. 41, § 3).

(...)

Com efeito, o referido dispositivo, indica quando a fonte pagadora dos rendimentos assume o ônus do imposto de renda na fonte, a legislação considera tal parcela parte integrante do rendimento pago ou creditado. Ou seja, se o contribuinte do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica IRPJ paga remuneração, por exemplo, por serviços técnicos prestados e toma para si o ônus do imposto de

renda na fonte, o valor deste passa a integrar aquela remuneração, tanto que a fonte pagadora pode deduzi-lo na apuração do seu próprio Imposto de Renda.

Assim, uma vez que a legislação considera o imposto assumido pela fonte pagadora como despesa de mesma natureza dos rendimentos efetivamente pagos ou creditados, no caso, remetidos ao exterior, tem-se que a base de cálculo da CIDE, é o rendimento enviado ao exterior considerado líquido acrescido do imposto de renda na fonte assumido pela fonte pagadora.

E não poderia ser diferente, pois o IRRF nasce do rendimento, trata-se o IRRF de um imposto sobre a renda. Portanto, o valor correspondente ao IRRF está entranhado no rendimento total e dele faz parte definitiva.

O artigo 725 do Regulamento do Imposto de Renda RIR/99, leva a conclusão, quando a fonte pagadora toma para si o ônus do imposto devido pelo beneficiário, a importância paga, creditada, empregada, remetida ou entregue é considerada líquida. Vejamos:

"Art. 725. Quando a fonte pagadora assumir o ônus do imposto devido pelo beneficiário, a importância paga, creditada, empregada, remetida ou entregue, será considerada líquida, cabendo o reajustamento do respectivo rendimento bruto, sobre o qual recairá o imposto, ressalvadas as hipóteses a que se referem os arts. 677 e 703, parágrafo único (Lei n° 4.154, de 1962, art. 5º, e Lei n° 8.981, de 1995, art. 63, § 2º). "

Os dispositivos estabelecem que a importância remetida ao exterior é considerada líquida, enquanto o rendimento total, ou seja, o valor da operação, o valor do contrato de prestação de serviços, por exemplo, que será contabilizado como despesa dedutível pelo contribuinte, será o valor remetido ao exterior mais o imposto retido na fonte, fazendo-se necessário, pois, o reajustamento do rendimento.

Logo, a inclusão no montante tributado pela CIDE dos valores retidos a título de imposto de renda é consequência da base de cálculo prevista no art. 2º, § 3º, da Lei n.º 10.168/2000. Tal assertiva é convalidada pelo art. 3º da mesma Lei n.º 10.168/2000:

Art. 3 Compete à Secretaria da Receita Federal a administração e a fiscalização da contribuição de que trata esta Lei. Parágrafo único. A contribuição de que trata esta Lei sujeita-se às normas relativas ao processo administrativo fiscal de determinação e exigência de créditos tributários federais, previstas no Decreto n° 70.235, de 6 de março de 1972, e alterações posteriores, bem como, subsidiariamente e no que couber, às disposições da legislação do imposto de renda, especialmente quanto a penalidades e demais acréscimos aplicáveis.

Sem embargo, a contribuição CIDE, sujeita-se, subsidiariamente e no que couber, às disposições da legislação do imposto de renda, a qual que conceitua o IRRF como integrante da importância paga, creditada, empregada, remetida ou entregue, razão pela qual, mais uma vez na apuração da CIDE igualmente deve-se

considerar o IRRF como integrante da importância paga, creditada, empregada, remetida ou entregue.

(...)

Registra-se, ainda, por oportuno que no âmbito do Carf já se encontra definitivamente assentado o cabimento da inclusão do IRRF na base de cálculo da CIDE, ainda que a fonte pagadora assumo o ônus financeiro do imposto retido, com a edição da súmula vinculante n.º 158, a saber:

Súmula CARF nº 158

O Imposto de Renda Retido na Fonte – IRRF incidente sobre valores pagos, creditados entregues, empregados ou remetidos, a cada mês, a residentes ou domiciliados no exterior, a título de remuneração pelas obrigações contraídas, compõe a base de cálculo da Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico – CIDE de que trata a Lei nº 10.168/2000, ainda que a fonte pagadora assumo o ônus financeiro do imposto retido.

No que se refere a incidência da CONDECINE na base de cálculo da CIDE, remeto-me as minhas considerações no tópico em que abordei a inexistência de *bis in idem*, porque, conforme lá tratei, o ordenamento brasileiro não adota a não cumulatividade de impostos e contribuições com única regra. A proibição da cumulatividade da base de cálculo ou a dupla incidência de duas ou mais exações sobre um mesmo fato gerador deve vir expressa na legislação fazendo a respectiva exclusão e, *in casu*, não há qualquer óbice legislativo.

Outrossim, fácil encontrar precedentes neste E. CARF, no sentido da possibilidade da incidência simultânea da CIDE e a da CONDECINE sobre os valores pagos a título de royalties referentes a exploração de direitos autorais, porquanto diferentes suas finalidades e destinações, o que lhes confere a validade da natureza de contribuição de intervenção no domínio econômico, conforme alguns precedentes citados neste voto.

Diante do acima exposto, conforme já anunciado, rejeito os argumentos da recorrente.

Conclusão.

Diante do exposto, nego provimento ao Recurso Voluntário.

Assinado Digitalmente

MÁRCIO ROBSON COSTA